

Affaire C-401/06

Commission des Communautés européennes

contre

République fédérale d'Allemagne

«Manquement d'État — Fiscalité — Sixième directive TVA — Prestation de services — Exécuteur testamentaire — Lieu d'exécution de la prestation — Article 9, paragraphes 1 et 2, sous e)»

Conclusions de l'avocat général M. Y. Bot, présentées le 13 septembre 2007

Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 6 décembre 2007

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Prestations de services — Détermination du lieu de rattachement fiscal

(Directive du Conseil 77/388, art. 9, § 2, e), 3e tiret)

Ne contrevient pas aux dispositions de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, un État membre maintenant une législation aux termes de laquelle le lieu de la prestation de services effectuée par l'exécuteur testamentaire doit être fixé au lieu où le prestataire exerce son activité. En effet, la prestation d'un exécuteur testamentaire ne relève pas de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive, dès lors qu'elle présente un caractère spécifique qui la distingue des prestations principalement et habituellement assurées par un avocat, lesquelles ont pour objet la représentation et la défense des intérêts d'une personne et non l'application d'une volonté cristallisée. De même, les prestations d'un exécuteur testamentaire et celles d'un avocat ne peuvent pas être considérées comme similaires, dès lors qu'elles ne répondent pas à une même finalité. En effet, alors qu'il s'agit pour l'exécuteur testamentaire, dans la plupart des cas, de procéder à l'évaluation ainsi qu'à la répartition du patrimoine du de cujus au profit des bénéficiaires de la prestation et, parfois, notamment dans le cadre de la gestion des biens d'enfants mineurs, de protéger et de faire fructifier ce patrimoine, les prestations effectuées par un avocat ont avant tout pour but de voir triompher une prétention d'ordre juridique.

(cf. points 36-37, 39-40, 42)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

6 décembre 2007 (*)

«Manquement d'État – Fiscalité – Sixième directive TVA – Prestation de services – Exécuteur testamentaire – Lieu d'exécution de la prestation – Article 9, paragraphes 1 et 2, sous e)»

Dans l'affaire C-401/06,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 26 septembre 2006,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République fédérale d'Allemagne, représentée par M. M. Lumma, en qualité d'agent,

partie défenderesse,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, Mme P. Lindh et M. A. Arabadjiev (rapporteur), juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

vu la procédure écrite,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 septembre 2007,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en ne fixant pas le lieu des prestations de services d'un exécuteur testamentaire conformément à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), lorsque les prestations de services sont rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté européenne ou à des assujettis établis dans la Communauté, mais en dehors de l'État du prestataire, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de cette disposition de la sixième directive.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

2 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») les prestations de services «effectuées à titre onéreux à

l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

3 L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que le «lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue [...]».

4 L'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de cette directive précise toutefois:

«e) Le lieu des prestations de services suivantes, rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

– les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations».

La réglementation nationale

5 L'article 3 bis de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, ci-après l'«UStG»), du 26 novembre 1979 (BGBl. 1979 I, p. 1953), telle que modifiée par la loi du 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dispose:

«1. Une prestation de services est effectuée au lieu où l'entrepreneur exerce son activité, sous réserve des articles 3 ter et 3 septies [...]

[...]

3. Si le preneur d'une des autres prestations mentionnées au paragraphe 4 est une entreprise, par dérogation au paragraphe 1, la prestation est censée être fournie à l'endroit où le preneur exerce son activité [...]

4. Au sens du paragraphe 3, on entend par 'autres prestations': [...] les autres prestations dans le cadre des activités d'un avocat, [...] d'un conseiller fiscal, [...] et notamment la fourniture de conseils juridiques, économiques et techniques.»

6 À cet égard, le Bundesfinanzhof a précisé, dans un arrêt du 5 juin 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, p. 734), que l'article 3 bis, paragraphe 1, de l'UStG s'appliquait aux prestations de l'exécuteur testamentaire, les prestations spécifiques aux professions d'avocat et de conseiller fiscal relevant de l'article 3 bis, paragraphe 4, point 3, de l'UStG.

7 Le livre 5, section 3, du code civil allemand (Bürgerliches Gesetzbuch, ci-après le «BGB») consacre son titre 6 à l'exécuteur testamentaire.

8 Selon l'article 2221 du BGB, l'exécuteur testamentaire peut demander, pour la gestion de son mandat, une indemnité appropriée, à condition que le de cujus n'en ait pas décidé autrement.

La procédure précontentieuse

9 Dans sa lettre de mise en demeure du 12 avril 2005, notifiée le 19 avril suivant, la Commission a indiqué que, selon elle, les dispositions fiscales nationales susmentionnées sont incompatibles avec l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive et a

demandé aux autorités allemandes de présenter leurs observations dans un délai de deux mois à compter de ladite notification. La République fédérale d'Allemagne a répondu, par lettre du 21 juin 2005, que les prestations de services d'un exécuteur testamentaire n'étaient pas comparables à celles d'un avocat et n'entraient pas dans le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive.

10 La Commission, maintenant son analyse, a donc adressé à l'État membre un avis motivé, en date du 13 décembre 2005, notifié le 19 décembre 2005, lui enjoignant de se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de sa notification. À la suite du refus de la République fédérale d'Allemagne de se conformer audit avis, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Argumentation des parties

11 La Commission estime qu'il résulte des dispositions de droit allemand susmentionnées, de leur interprétation par les juridictions nationales ainsi que de leur application administrative que les prestations d'un exécuteur testamentaire sont toujours réputées être effectuées au lieu où il exerce son activité. Il en irait de même lorsque cette activité est exercée par des avocats, des conseillers fiscaux ou des auditeurs d'entreprise. Une telle pratique serait contraire à la lettre de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive qui retient le lieu du preneur de la prestation de services comme lieu d'exécution des prestations de services, lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté ou en dehors de l'État du prestataire.

12 La Commission fait valoir, tout d'abord, que la jurisprudence de la Cour ne reconnaît aucune prééminence du paragraphe 1 dudit article 9, posant le principe de la détermination du lieu des prestations par rapport au siège de l'activité économique du prestataire, sur le paragraphe 2 du même article. Partant, n'ayant pas le caractère d'une exception, ledit paragraphe 2, sous e), ne doit pas être interprété de façon restrictive (voir arrêt du 15 mars 2001, SPI, C?108/00, Rec. p. I?2361, point 17).

13 La Commission estime que les prestations effectuées en tant qu'exécuteur testamentaire entrent au nombre de celles qui sont assurées principalement et habituellement par un avocat. Il importerait donc, afin de déterminer si l'activité d'exécuteur testamentaire relève du paragraphe 1 ou du paragraphe 2 de l'article 9 de la sixième directive, de s'attacher non pas à l'appellation de la profession de celui qui fournit les prestations en cause, mais à la nature même de ces dernières. La Commission rappelle par ailleurs que les professions mentionnées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive ne le sont qu'à titre illustratif et que cette disposition vise en fait à décrire des catégories de prestations.

14 Selon elle, l'exécuteur testamentaire a comme fonction de défendre les intérêts d'un mandant, de représenter ce dernier et de régler la situation juridique concrète d'autrui. Cela confirmerait le chevauchement entre l'activité des avocats et celle des exécuteurs testamentaires, sans que puisse y faire obstacle le fait que, dans l'exécution testamentaire, des aspects économiques soient associés aux aspects juridiques. En effet, l'activité économique serait aussi présente dans les affaires ordinaires des avocats, et le règlement d'une succession ne serait pas singulier à cet égard.

15 Selon la Commission, il importerait peu que les prestations soient fournies aux héritiers en tant que preneurs desdites prestations, dès lors que c'est au regard de la volonté du de cujus que s'effectuent les prestations en cause.

16 Elle fait observer que l'évolution de la profession d'avocat conduit à des spécialisations, y compris en Allemagne, et notamment en droit des successions avec l'avocat spécialiste en droit des successions («Fachanwalt für Erbrecht»), toute spécialisation supposant une expérience pratique dans le domaine concerné et les connaissances théoriques applicables au domaine de spécialisation.

17 Elle relève en outre que le testateur n'est nullement tenu de choisir un spécialiste, mais doit avant tout choisir une personne de confiance, ce lien de confiance caractérisant tant les relations avec l'avocat en général que celles avec l'exécuteur testamentaire en particulier.

18 La Commission indique enfin que, même si les lignes directrices du comité de la TVA (53e réunion, des 4 et 5 novembre 1997, document XXI/97/1.658), selon lesquelles le lieu des prestations de services du chercheur successoral doit être déterminé conformément à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive, n'ont pas de valeur contraignante, ces dernières traduisent bien en l'espèce la volonté du législateur communautaire de soumettre la recherche successorale à cette disposition. Il conviendrait, dès lors, de s'inspirer des règles applicables en matière de recherche successorale afin de les appliquer aux activités des exécuteurs testamentaires, indépendamment des difficultés pratiques éventuelles que ce mode de détermination du lieu de la prestation peut entraîner.

19 La République fédérale d'Allemagne conclut au rejet de la requête et à la condamnation de la Commission aux entiers dépens.

20 Cet État membre soutient que les prestations de services d'un exécuteur testamentaire ne sont pas comparables à celles qu'effectue ordinairement un avocat et se distinguent également des autres prestations visées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive.

21 Ledit État souligne que toute personne ayant la capacité juridique peut être désignée en qualité d'exécuteur testamentaire. Il indique que l'activité d'exécuteur testamentaire dépend des instructions du testateur et recouvre des réalités diverses. Il reconnaît que la transposition de la volonté du de cujus lors de la liquidation de la succession suppose des connaissances juridiques, raison pour laquelle il est souvent fait appel à un avocat, mais soutient qu'il ne s'agit pas là d'une activité de conseil.

22 La République fédérale d'Allemagne ajoute qu'il résulte de l'arrêt du 16 septembre 1997, von Hoffmann (C-145/96, Rec. p. I-4857), que seules les prestations principalement et habituellement effectuées dans le cadre des professions visées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive sont comprises dans le champ de cette disposition. Il n'en irait pas ainsi des prestations assurées en tant qu'exécuteur testamentaire, ce dernier n'ayant pas de mandant à défendre. Il s'agirait de la conciliation d'intérêts, non de la représentation d'une partie.

23 De plus, les prestations exercées en tant qu'avocat ou celles exercées en tant qu'exécuteur testamentaire, fût-ce par un avocat, répondraient à des finalités différentes, légales et de conseil juridique dans le premier cas, économiques et de gestion dans le second.

24 Selon la République fédérale d'Allemagne, il importerait aussi de prendre en considération les objectifs de la sixième directive. À cet égard, il conviendrait, dans la mesure du possible, de taxer la prestation de services au lieu où elle est fournie ou utilisée et exploitée, en vertu du principe de neutralité de la TVA. Alors qu'il serait possible d'établir une connexité de lieu entre un avocat et son client, une telle connexité ferait défaut dans le cadre de la relation entre l'exécuteur testamentaire et l'héritier, l'exécution testamentaire ayant surtout un lien avec le lieu de la

succession. De plus, des difficultés seraient à craindre en cas de gestion de biens immeubles, car, en vertu de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, le lieu de taxation devrait alors être celui de la localisation des biens. La localisation des héritiers dans différents États membres et hors de la Communauté poserait aussi problème à cet égard.

25 La République fédérale d'Allemagne soutient enfin qu'il ne s'agit pas plus de «prestations similaires» au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive. Elle réfute en particulier toute comparaison avec l'activité de généalogiste successoral.

Appréciation de la Cour

26 Il convient, à titre liminaire, de faire état des remarques suivantes.

27 En premier lieu, il importe de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans le cadre d'une procédure en manquement engagée en vertu de l'article 226 CE, il incombe à la Commission d'établir l'existence du manquement allégué. C'est elle qui doit apporter à la Cour les éléments nécessaires à la vérification par cette dernière de l'existence de ce manquement, sans pouvoir se fonder sur une présomption quelconque (arrêts du 20 mars 1990, Commission/France, C-62/89, Rec. p. I-925, point 37, et du 14 avril 2005, Commission/Allemagne, C-341/02, Rec. p. I-2733, point 35).

28 En deuxième lieu, force est de relever que, en l'espèce, le recours en manquement ne peut viser que la seule hypothèse où, d'une part, la prestation de services de l'exécuteur testamentaire est effectuée à titre onéreux, comme le permet l'article 2221 du BGB, et, d'autre part, cette prestation émane d'un assujetti agissant en tant que tel, au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, sans quoi la prestation en cause ne saurait être soumise à la TVA.

29 En troisième lieu, il convient d'indiquer que la Cour a itérativement jugé que, en ce qui concerne le rapport entre le paragraphe 1 et le paragraphe 2 de l'article 9 de la sixième directive, ledit paragraphe 2 indique toute une série de rattachements spécifiques, alors que ledit paragraphe 1 donne à ce sujet une règle de caractère général. L'objectif de ces dispositions est d'éviter, d'une part, les conflits de compétence, susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes (voir, notamment, arrêts du 4 juillet 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, point 14; du 26 septembre 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, point 20, et SPI, précité, point 15).

30 S'agissant de l'interprétation de l'article 9 de la sixième directive, il n'existe donc aucune prééminence du paragraphe 1 sur le paragraphe 2 de cette disposition. La question qui se pose dans chaque situation consiste à se demander si celle-ci est régie par l'un des cas mentionnés à l'article 9, paragraphe 2. À défaut, elle relève du paragraphe 1 du même article (voir, notamment, arrêts précités Dudda, point 21, et SPI, point 16).

31 À cet égard, il y a lieu de souligner que l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive vise non pas des professions, telles que celles d'avocats, de conseillers, d'experts comptables ou d'ingénieurs, mais des prestations. Le législateur communautaire utilise les professions qui sont mentionnées dans cette disposition comme moyen de définir les catégories de prestations qui y sont visées (voir arrêt von Hoffmann, précité, point 15). Les termes «autres prestations similaires» se réfèrent non pas à quelque élément commun des activités hétérogènes mentionnées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive, mais à des prestations similaires par rapport à chacune de ces activités, envisagées séparément. Une prestation doit ainsi être considérée comme similaire par rapport à une des activités mentionnées dans cet article lorsque toutes deux répondent à la même finalité (voir, en ce sens, arrêts du 6 mars 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, points

19 à 22, ainsi que von Hoffmann, précité, points 20 et 21).

32 C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient d'examiner le présent recours en manquement.

33 La Commission reproche en l'espèce à la République fédérale d'Allemagne d'avoir considéré, dans sa législation, que la prestation d'exécution testamentaire relevait de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, alors que, selon elle, soit en tant que prestation principalement et habituellement fournie par un avocat, soit en tant que prestation présentant une similarité avec celles relevant de l'activité d'avocat, elle entre dans le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive.

34 Par conséquent, il convient d'abord de déterminer si la prestation d'un exécuteur testamentaire relève des prestations principalement et habituellement effectuées dans le cadre de la profession d'avocat.

35 La prestation d'exécution testamentaire trouve son origine dans la volonté du de cujus de voir une ou des personnes procéder à la mise en œuvre de ses dispositions testamentaires. Le BGB prévoit que l'exécuteur testamentaire peut être directement choisi par le de cujus ou par un tiers que le de cujus aura désigné, ou encore, dans certains cas, par le Nachlassgericht (tribunal des successions). Les opérations qu'il peut être amené à accomplir varient, quant à leur nature et à leur durée, selon le mandat qui lui échoit.

36 Quant aux prestations principalement et habituellement effectuées dans le cadre de la profession d'avocat, la Cour a été amenée à préciser qu'elles avaient pour objet la représentation et la défense des intérêts d'une personne (arrêt von Hoffmann, précité, point 17).

37 Or, s'il est vrai que les exécuteurs testamentaires sont, notamment en Allemagne, souvent choisis parmi les avocats, en raison de leurs connaissances juridiques et de la circonstance que toute succession fait appel à ces dernières, il n'en reste pas moins que l'exécuteur testamentaire ne représente pas le de cujus, mais se borne à exécuter ses volontés dernières tout en restant neutre à l'égard des bénéficiaires de la prestation d'exécution testamentaire. Il ne défend pas à proprement parler les intérêts du de cujus, mais applique une volonté cristallisée dont il est l'interprète, alors que, dans le cadre de la relation unissant l'avocat à son client, le premier a pour tâche de servir au mieux les intérêts du second, en règle générale dans un contexte de contradiction et en présence d'intérêts contraires. Il s'ensuit que la prestation d'exécution testamentaire présente un caractère spécifique qui la distingue des prestations principalement et habituellement assurées par un avocat.

38 Il importe ensuite de vérifier si les prestations d'un exécuteur testamentaire peuvent être considérées comme analogues à celles effectuées par un avocat, au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive.

39 Il convient d'observer que la considérable variété des tâches que peut accomplir l'exécuteur testamentaire, depuis la gestion d'un patrimoine jusqu'à la protection d'intérêts moraux, en passant par la simple répartition de sommes ou de biens meubles ou immeubles, rend délicate la mise en évidence d'une prestation type de l'exécution testamentaire. La mission de l'exécuteur testamentaire est en effet de donner suite à la volonté du testateur, ce qui peut impliquer des activités de gestion, des actes juridiques et tout un éventail d'opérations matérielles ou juridiques. La prestation d'exécution testamentaire ressortit toutefois plus largement, ainsi que le souligne à juste titre la République fédérale d'Allemagne, à l'activité économique, dès lors qu'il s'agit, dans la plupart des cas, pour l'exécuteur testamentaire, de procéder à l'évaluation ainsi qu'à la répartition du patrimoine du de cujus au profit des bénéficiaires de la prestation et, parfois, notamment dans

le cadre de la gestion des biens d'enfants mineurs, de protéger et de faire fructifier ce patrimoine. À l'inverse, et même si des considérations économiques ne sauraient, naturellement, être étrangères à l'activité d'avocat, les prestations effectuées par un avocat ont avant tout pour but de voir triompher une prétention d'ordre juridique. Ces deux prestations ne répondent donc pas à la même finalité.

40 Dans ces conditions, les prestations d'un exécuteur testamentaire et celles d'un avocat ne peuvent pas être considérées comme similaires.

41 Il y a donc lieu de conclure que la prestation d'exécution testamentaire ne constitue ni une prestation principalement et habituellement effectuée par un avocat ni une prestation présentant une similitude avec celles qu'assure un avocat.

42 Il convient en conséquence de juger que la Commission n'a pas établi que, en maintenant une législation aux termes de laquelle le lieu de la prestation de services effectuée par l'exécuteur testamentaire doit être fixé au lieu où le prestataire exerce son activité, la République fédérale d'Allemagne aurait contrevenu aux dispositions de la sixième directive.

43 Dès lors, la Cour ne peut que rejeter le présent recours en manquement.

Sur les dépens

44 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La République fédérale d'Allemagne ayant conclu à la condamnation de la requérante aux dépens et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de condamner la Commission à supporter, outre ses propres dépens, ceux de la République fédérale d'Allemagne.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) déclare et arrête:

1) **Le recours est rejeté.**

2) **La Commission des Communautés européennes supporte, outre ses propres dépens, les dépens de la République fédérale d'Allemagne.**

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.